



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudců JUDr. Jany Kubenové a JUDr. Petra Polácha v právní věci žalobce **Ing. J. B.**, zast. JUDr. Petrem Procházkou, advokátem se sídlem nám. Svobody 4, Brno, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem v Brně, nám. Svobody 4, o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu ze dne 19.5. 2010, č.j. 7466/10-1102-702407

t a k t o :

I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 19.5.2010, č.j. 7467/10-1102-702407, **se zrušuje** pro nezákonnost a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je povinen zaplatit ve lhůtě do 30 dnů od právní moci rozsudku žalobci prostřednictvím JUDr. Petra Procházky, advokáta se sídlem Nám. Svobody 12, Brno, náklady řízení v částce 9 200 Kč.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

[1] Dne 7.10.2009 byla u žalobce zahájena kontrola daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007. Správce daně zahrnul do zdanitelných příjmů veškeré příjmy žalobce jako likvidátora. Na základě výsledků daňové kontroly byl FÚ Brno III vydán dne 18.11.2009 dodatečný platební výměr č.j. 214898/09/290911707047, kterým byla žalobci dodatečně vyměřena daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2007 ve výši 39 293,- Kč a sděleno penále ve výši 7 858,- Kč. Napadeným rozhodnutím žalovaného bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům.

II.

Stručné shrnutí argumentů obsažených v napadeném rozhodnutí žalovaného

[2] Žalobce v roce 2007 vykonával činnost likvidátora. Jeho příjem byl z pohledu zák. č. 586/1992 Sb. o daních z příjmu (dále jen ZDP) považován za příjem z podnikání a jiné samostatně výdělečné činnosti. Likvidátor je orgánem společnosti, vztahují se na něj ust. § 31 a odst. 1 a § 66 odst. 1 až 4 obchodního zákoníku. Sice zastupuje společnost, ale v roce 2007 nebyl v postavení zaměstnance společnosti. Vztah mezi společností a likvidátorem se přiměřeně řídí ustanovení o mandátní smlouvě. V posuzovaném případě jmenoval likvidátora soud a jednoznačně se jednalo o vztah mezi fyzickou osobou a soudem. Z přiměřeného použití ustanovení obchodního zákoníku o mandátní smlouvě lze dovodit že vztah mezi likvidátorem a společností je vztahem úplatným, tedy že fyzická osoba, jež je likvidátorem, má právo na úplatu za všechny činnosti spojené s prací likvidátora. Má právo na odměnu a na náhradu nutně nebo účelně vynaložených výdajů spojených s jeho činností. Nutně a účelně vynaložené náklady je soud povinen uhradit zejména v případech, kdy nejsou zahrnuty do odměny. Z uvedeného plyne, že jakékoliv peněžní prostředky vyplacené soudem, byly vyplaceny žalobci jako fyzické osobě-likvidátorovi a ne jako zástupci právnické osoby tj. zálohy přijaté na náhradu hotových výdajů byly příjmem žalobce a nikoliv konkrétně likvidované společnosti. To rovněž plyne z předložených usnesení zdejšího soudu, kterým byla likvidátorovi přiznána odměna a doplatek náhrady nákladů spojených s likvidací. Z předloženého usnesení zdejšího soudu ve věci společnosti ELCOMA s.r.o. vyplynulo, že likvidátorovi celkem na odměně a náhradě hotových výdajů přísluší částka ve výši 9 802,50 Kč. Likvidátorovi již byla dne 15.12.2005 vyplacena záloha na hotové výdaje ve výši 5.000 Kč a proto soud přiznal likvidátorovi na odměně a doplatku náhrady hotových výdajů částku ve výši 4 802,50 Kč. Je tak zřejmé, že nelze oddělit odměnu od náhrady hotových výdajů. Obojí bylo zdanitelným příjmem žalobce dle § 7 ZDP. Žalovaný při svém závěru nerozporuje, že ve skutečnosti došlo k úspoře prostředků z poskytnuté zálohy. Záloha však byla poskytnuta fyzické osobě a po ukončení likvidace došlo k vyúčtování zálohy, přiznání odměny a hotových výdajů. Z dalšího usnesení ve věci společnosti KALA styl. s.r.o. je zřejmé, že došlo k překročení zálohy poskytnuté zálohy ze dne 20.3.2006 ve výši 5 000 Kč. Překročení ve výši 4 962, 50 Kč bylo žalobci uhrazeno při vyúčtování náhrady nákladů spojených s likvidací dne 22.12.2006. Žalobce tedy nejdříve skutečně použil vlastní prostředky, ale ty mu byly následně soudem uhrazeny. Jejich zahrnutím do zdanitelných příjmů proto nedošlo ke zdanění vlastních prostředků žalobce. Dle vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 479/2000 Sb. likvidátorovi náleží náhrada hotových výdajů. Nejednalo-li se o příjmy dle § 6 ZDP (příjmy likvidátora jsou zahrnuty jako příjmy ze závislé činnosti až od zdaňovacího období roku 2008), není možná na vyplacený příjem aplikovat ust. § 6 ZDP. Na všechny žalobci vyplacené částky jako likvidátorovi je nutno nahlížet jako na příjmy z podnikání a jiné samostatně výdělečné činnosti dle ust. § 7 ZDP. Žalobce rovněž neprokázal, že by některý z těchto jeho příjmů nebyl předmětem daně nebo byl od daně z příjmů fyzických osob osvobozen. Při stanovení základu daně následně správce daně akceptoval rozhodnutí žalobce uplatnit výdaje dle ust. § 7 odst. 9 ZDP tj. procentem z příjmů ve výši 40%.

III.

Žalobní argumentace

[3] Žalobce vykonával funkci likvidátora několika obchodních společností, přičemž do této funkce byl vždy jmenován příslušným usnesením Krajského soudu v Brně. Dle ust. 8 odst. I Vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 479/2000 Sb. (dále také jen „Vyhláška“), o odměně a náhradě hotových výdajů likvidátora a člena orgánu společnosti jmenovaného soudem, náleží likvidátorovi náhrada hotových výdajů vynaložených v souvislosti s prováděním likvidace. Vyhláška současně uvádí demonstrativní výčet takových výdajů. Dle ust. § 71 odst. 6 obchodního zákoníku má likvidátor nárok na odměnu, byl-li jmenován

soudem, určuje jeho odměnu soud. V odměně likvidátora je zahrnuta i náhrada za administrativní a jiné práce uskutečněné v souvislosti s prováděním likvidace. Dle ust. § 71 odst. 5 obchodního zákoníku je likvidátor orgánem společnosti a za výkon své působnosti odpovídá týmž způsobem jako členové statutárních orgánů. Dle ust. § 66 odst. 2 obchodního zákoníku se vztah mezi společností a osobou, která je statutárním orgánem nebo členem statutárního či jiného orgánu společnosti anebo společníkem při zařizování záležitostí společnosti, řídí přiměřeně ustanoveními o mandátní smlouvě. Z povahy mandátní smlouvy (z povahy fungování statutárního orgánu společnosti) jednoznačně vyplývá, že likvidátor nikdy nevystupuje ve věci likvidace svým jménem a na svůj účet, ale vždy výhradně jménem společnosti, za kterou je oprávněn jednat a výhradně na účet této společnosti. Jsou-li tedy s procesem likvidace vynakládány určité výdaje, jsou tyto primárně vždy výdajem likvidované společnosti (dle názoru žalobce bez ohledu na skutečnost, kdo tyto výdaje fyzicky vynakládá a kdo tyto výdaje v konečném důsledku hradí) a nikoli výdajem likvidátora. Není totiž pochyb o tom, že v případě „standardního procesu likvidace jmění obchodní společnosti“, tj. v případě, kdy o vstupu obchodní společnosti do likvidace rozhoduje její příslušný orgán a tento také jmenuje likvidátora, jsou veškeré výdaje účtovány do nákladů likvidované společnosti a ji takto přímo hrazeny. Není pak přímo rozhodné, že tyto výdaje fyzicky vynakládá likvidátor a nikoli společnost, neboť z povahy právnické osoby jako „fiktivního subjektu práva“ vyplývá, že faktický výdaj jako reálný úkon vždy musí uskutečnit fyzická osoba. Z ust. § 7 vyhlášky Ministerstva spravedlnosti pak vyplývá, že i v případě, kdy je jmenován likvidátor soudem, je jeho odměna a hotové výdaje hrazena primárně z majetku likvidované společnosti. Jen v případě, že majetek není dostatečný, hradí odměnu a hotové výdaje stát.

[4] Podle názoru žalobce z výše uvedeného plyne: a) zdanitelným příjmem likvidátora je pouze jeho odměna, b) hotové výdaje likvidátora jsou faktickými výdaji likvidované společnosti, která má také povinnost tyto uhradit, a není-li toho schopna, pak tato povinnost přechází na stát, c) likvidátorovi náleží pouhá „refundace“ jím fyzicky, avšak de iure právnickou osobou vynaložených výdajů, d) likvidátorovi náleží refundace pouze ve výši jím jednoznačně prokázaných a řádně doložených a vyúčtovaných výdajů, přičemž pro likvidátora je nerozhodné, kdo tyto výdaje v konečném důsledku hradí.

[5] Žalobci byl tedy zdaněn příjem plynoucí z náhrady za výdaje, které likvidátor jednoznačně a prokazatelně (neboť jinak by mu nebyly vůbec soudem přiznány) vynaložil jménem a na účet likvidované společnosti. Vynaložil-li pak likvidátor výdaje jménem a na účet likvidované společnosti, nemůže mu být dle jeho názoru zdaněna pouhá „refundace“ těchto výdajů, neboť i takto vynaložené příjmy (jejich refundace) vůbec nijak se zdanitelnými příjmy likvidátora nesouvisejí, nebylo dosaženo zdanitelného příjmu. Zdaňovány mohou být pouze skutečné příjmy, zisk a nikoliv pouhé proplacení výdajů vynaložených jménem a na účet třetí osoby. Žalobce odkázal na ust. § 6 vyhlášky Ministerstva spravedlnosti, neboť dle tohoto ustanovení je v odměně likvidátora zahrnuta i náhrada za administrativní a jiné práce uskutečněné v souvislosti s prováděním likvidace. Právě tyto náhrady pak tvoří ony skutečné výdaje daňového subjektu (žalobce), který se žalobce rozhodl v daném případě uplatnit postupem dle ust. § 7 odst. 7 ZDP, tedy procentem z dosažených příjmů. Předmětem daného sporu však nejsou tyto výdaje, ale výdaje vymezené v ust. § 8 vyhlášky Ministerstva spravedlnosti, tedy ve skutečnosti výdaje likvidované společnosti a nikoli výdaje likvidátora ve vztahu k jeho osobě. Napadené rozhodnutí proto spočívá na nesprávném právním posouzení.

IV.

Stanovisko žalovaného, replika žalobce

[6] Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě setrval na skutkové a právní argumentaci, jak je uvedena v jeho žalobou napadeném rozhodnutí. Žalobce v replice uvedl, že v posuzovaném případě (hotové výdaje proplácel Krajský soud Brně a to výhradně vždy na základě konkrétních dokladů, z nichž vždy muselo vyplývat, jaké výdaje byly likvidátorem

vynaloženy, a v případě zálohy vždy tato podléhala zúčtování dle skutečně vynaložených hotových výdajů likvidátora) byl jeho příjem vyplývající z náhrady hotových výdajů vynaložených za likvidovanou společnost (vždy jejím jménem a na její účet, neboť takto likvidátor jedná) skutečně pouhou refundací /(platebním způsobem/formou proplacení), neboť u daných společností (likvidátor jmenovaný soudem) nebylo možno postupovat jinak, což koneckonců zákon i prováděcí předpis předjímají. Žalovaný v posuzovaném případě rezignoval na aplikaci ust. § 2 odst. 7 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění platném pro projednávanou věc, neboť z žalobcem předložených usnesení dovozuje, že byl-li příjem vyplacen I likvidátorovi, pak jej tento musí zdanit. Dle názoru žalobce je však zcela prokázáno, že tyto příjmy jednoznačně souvisely s likvidací, tj. byť i usnesení soudu přiřklo tyto likvidátorovi, pak z věcného hlediska jen proto, že jej tento vynaložil (nebo v případě zálohy vynaloží a vyúčtuje), jako statutární orgán likvidované společnosti. Nebylo-li toto výslovně uvedeno v soudních usneseních, pak jen proto, že to jednoznačně vyplývalo z posuzovaných případů.

V.

Právní hodnocení soudu

[7] Právní úprava likvidace obchodních společností je zakotvena v ustanovení § 70 a násl. obchodního zákoníku. Podle § 70 odst. 1 uvedeného zákona, je-li společnost zrušena s likvidací, provede se likvidace podle tohoto zákona, pokud ze základního právního předpisu nevyplývá jiný způsob vypořádání jejího jmění. Společnost vstupuje do likvidace ke dni, k němuž je zrušena, pokud zákon nestanoví jinak. Po dobu likvidace se užívá označení společnosti s dovětkem „v likvidaci“. Při likvidaci společnosti na základě rozhodnutí soudu jmenuje likvidátora soud, který o zrušení společnosti rozhodl. Soud podle předchozí věty může jmenovat likvidátorem i bez jeho souhlasu některého ze společníků nebo statutární orgán anebo člena statutárního orgánu. Jmenováním likvidátora na něj přechází v rámci § 72 působnost statutárního orgánu jednat jménem společnosti. Likvidátor je přitom orgánem společnosti (§ 66) a za výkon své působnosti odpovídá tímž způsobem jako členové statutárního orgánu. Likvidátor činí jménem společnosti jen úkony směřující k její likvidaci. Podle § 66 odst. 2 obchodního zákoníku vztah mezi společností a osobou, která je statutárním orgánem, nebo členem statutárního či jiného orgánu společnosti a nebo společníkem, při zařizování záležitostí společnosti, se řídí přiměřeně ustanoveními o mandátní smlouvě, pokud ze smlouvy o výkonu funkce, byla-li uzavřena, nebo ze zákona nevyplývá jiné určení práv a povinností. Závazek k výkonu funkce je závazkem osobní povahy.

[8] Likvidací se tudíž rozumí zákonem upravený proces, ve kterém dochází k vypořádání majetkových vztahů právnické osoby, která se zrušuje, a to likvidací. Likvidaci lze také charakterizovat jako vypořádání po zrušení obchodu, neboť v průběhu likvidace již není vyvíjena či rozvíjena podnikatelská činnost, ale všechny úkony směřují pouze k likvidaci, tj. ke zrušení právnické osoby. Ústřední osobou při rušení společnosti s likvidací je likvidátor, přičemž vstup společnosti do likvidace a osoba likvidátora se zapisuje do obchodního rejstříku. Zápis vstupu společnosti do likvidace v obchodním rejstříku má z hlediska jednání statutárního orgánu závažné právní důsledky. Především zaniká působnost dosavadního statutárního orgánu jednat jménem obchodní společnosti. Jmenováním likvidátora na něj přechází v rámci § 72 působnost statutárního orgánu jednat jménem společnosti, neboť likvidátor podle § 72 odst. 1 obchodního zákoníku činí jménem společnosti úkony směřující k likvidaci, tedy úkony vedoucí k vypořádání majetkových vztahů, zhodnocení práv, zastupuje společnost před soudy a jinými orgány apod. Při výkonu této působnosti plní závazky společnosti, uplatňuje pohledávky a přijímá plnění, uzavírá smíry a dohody o změně a zániku práv a závazků. Hlavním úkolem likvidátora je vést společnost, která je v likvidaci k postupnému ukončení všech činností, k vypořádání všech závazků společnosti, k rozdělení zbývajících majetkové podstaty a nakonec k zániku společnosti v

likvidaci výmazem v obchodním rejstříku. Podle ust. § 71 odst. 6 obchodního zákoníku odměnu likvidátora určuje orgán společnosti, který likvidátora jmenoval. Byl-li likvidátor jmenován soudem, určuje jeho odměnu soud. Likvidátorovi lze přiznat právo na vyplacení zálohy. Dle ust. § 71 odst. 9 tohoto zákona Ministerstvo spravedlnosti stanoví vyhláškou pravidla pro určení výše odměny likvidátora nebo člena orgánu společnosti jmenovaného soudem, a v jakých případech náhradu hotových výdajů a odměnu likvidátora hradí stát. Dle § 1 odst. 1 vyhlášky odměna a náhrada hotových výdajů podle této vyhlášky náleží v případech stanovených obchodním zákoníkem likvidátorovi jmenovanému soudem a členovi orgánu společnosti jmenovanému soudem. Dle odst. 2 odměnu likvidátora a člena orgánu společnosti jmenovaného soudem určuje soud. V případě, kdy jsou odměna likvidátora a jeho hotové výdaje hrazeny státem, vyplácí tyto částky soud. Základ odměny a její výše je pak upravena v § 2 a § 3 Vyhlášky. Dle ust. § 7, není-li likvidační majetek k úhradě odměny a hotových výdajů likvidátora, hradí odměnu a hotové výdaje podle § 8 a 9 likvidátorovi stát. Dostačuje-li likvidační majetek k úhradě odměny a hotových výdajů pouze částečně, hradí odměnu a hotové výdaje stát pouze v rozsahu, v jakém nebyly uhrazeny z majetku společnosti. Dle ust. § 8 odst. 1 Vyhlášky likvidátorovi náleží náhrada hotových výdajů účelně vynaložených v souvislosti s prováděním likvidace, zejména na soudní a jiné poplatky, cestovní výdaje, poštovné, telekomunikační poplatky, znalecké posudky a odborná vyjádření, překlady, opisy a fotokopie. Dle ust. § 9 odst. 1 likvidátorovi náleží náhrada za čas promeškaný v souvislosti s prováděním úkonů směřujících k likvidaci společnosti a) při úkonech prováděných v místě, které není sídlem nebo bydlištěm likvidátora, za čas strávený cestou do tohoto místa a zpět, b) za čas promeškaný v důsledku zpoždění zahájení jednání před soudem nebo jiným orgánem, jestliže toto zpoždění činí více než 30 minut.

[9] V posuzovaném případě byl likvidátor jmenován soudem. Je vyplývá z výše uvedeného je nutné rozlišovat mezi odměnou likvidátora, náhradou hotových výdajů a náhradou za promeškaný čas. Mezi žalovaným a žalobcem je sporné, zda hotové výdaje likvidátora jmenovaného soudem jsou zdanitelným příjmem dle ust. § 7 ZDP. Soud pro účely daňového řízení vyšel z obdobné úpravy u správce konkursní podstaty podle v tomto zdaňovacím období platného zák. č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání. I správce konkursní podstaty je jmenován soudem a o jeho odměně rozhoduje soud, má nárok na odměnu a náhradu hotových výdajů (§ 8 zákona o konkursu a vyrovnání). Jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 1. února 2006, č.j. 1 Afs 26/2005-43, tak odměna správce je příjmem podléhající dani z příjmů. Dle názoru soudu s ohledem na obdobnou právní úpravu správce konkursní podstaty a likvidátora jmenovaného soudem (jmenování, ustanovení soudem, soudem určená odměna, nárok na náhradu hotových výdajů apod.) je i v případě likvidátora příjmem podléhající dani jeho odměna. Hotové výdaje likvidátora vyplacené při likvidaci společnosti, byť mu byly soudem přiznány a vyplaceny, nelze považovat za jeho zdanitelný příjem dle ust. § 7 ZDP. Částka hotových výdajů byla sice vyplacena přímo žalobci, ale jednalo se toliko o úhradu již vynaložených výdajů. Nejedná se tedy o zdanitelný příjem dle ust. § 7 ZDP. S ohledem na výše uvedené shledal soud žalobu důvodnou.

VI. Náklady řízení

[10] Rozhodnutí o nákladech řízení vychází z ust. § 60 odst. 1 s.r.s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce byl plně úspěšný, soud mu proto přiznal právo na náhradu nákladů řízení, neboť současně neshledal existenci důvodů, které by měly vést byť i jen k částečnému nepřiznání těchto nákladů. Tato částka představuje úhradu soudního poplatku ze žaloby ve výši 2000 Kč. Dále tato částka představuje odměnu za 3 úkony právní služby (převzetí

zastoupení, sepis žaloby, podání repliky) ve výši 2100,-Kč za jeden úkon (§ 9 odst. 3 písm. f), § 7, § 11 odst. 1 písm. b), d) vyhl. č. 177/1996 Sb.), a částku k úhradě hotových výdajů za 3 úkony právní služby ve výši 300,-Kč za jeden úkon (§ 13 odst. 3 cit. vyhl.). Celková výše náhrady nákladů řízení činí částku 9 200,- Kč.

P o u č e n í: Proti tomuto rozhodnutí, které nabývá právní moci dnem doručení, lze podat opravný prostředek (kasační stížnost podle ust. § 102 a násl. s.ř.s.) do dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně prostřednictvím Krajského soudu v Brně. Podmínkou řízení o kasační stížnosti je povinné zastoupení stěžovatele advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie (§ 105 odst. 2 a § 106 odst. 2 a 4 s.ř.s.).

V Brně dne 31.10.2011

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu